

Fimmtudaginn 15. maí 2003.

Íslenska ríkið

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

**gegn**

Nr. 477/2002.

**Herði Einarssyni**

(Hörður Einarsson hrl.)

Guðmundur B. Ólafsson hdl.)

Virðisaukaskattur. EES-samningurinn. EFTA-dómstóllinn. Ráðgefandi álit.

*H var gert að greiða 24,5% virðisaukaskatt af tollverði bóka á ensku sem hann flutti inn frá Bretlandi og Þýskalandi, en 14% virðisaukaskattur var lagður á innlendar bækur, sbr. 6. tl. 14. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Taldi hann að þessi greinarmunur færi í bága við 14. gr. EES-samningsins og krafðist þess að úrskurður ríkistollanefndar þar um yrði felldur úr gildi og honum endurgreiddur ofgreiddur virðisaukaskattur sem næmi þessum mismuni. Með vísan til 3. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið var talið að ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins um bann við skattlagningu, sem væri til þess fallin að vernda óbeint framleiðsluvörur eins samningsaðila gagnvart framleiðsluvörum annarra aðila samningsins, bæri að skýra sem sérreglu um skattalega meðferð á innflutningi frá öðrum EES-ríkjum, er gengi framur eldra ákvæði laga nr. 50/1988 um lægri virðisaukaskatt af sölu bóka á íslenskri tungu. Hefði því verið óheimilt eftir að EES-samningnum var veitt lagagildi með lögum nr. 2/1993 að gera greinarmun á bókum á íslensku og öðrum tungum við álagningu virðisaukaskatts. Var úrskurður ríkistollanefndar því ógiltur og íslenska ríkinu gert að endurgreiða H umræddan mismun.*

### Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómaramir Hrafn Bragason, Garðar Gíslason, Gunnlaugur Claessen, Ingibjörg Benediksdóttir og Pétur Kr. Hafstein.

Héraðsdómi var áfrýjað 18. október 2002 að fengnu leyfi Hæstaréttar. Áfrýjandi krefst aðallega sýknu af kröfum stefnda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara er þess krafist, að kröfur stefnda verði lækkaðar og málskostnaður látinn falla niður.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

#### I.

Eins og greinir í héraðsdómi eru málavextir óumdeildir. Stefndi keypti bækur á ensku frá Bretlandi og Þýskalandi á árinu 1999 og var við innflutninginn gert að greiða 24,5% virðisaukaskatt af tollverði þeirra samkvæmt tveimur tollskýrslum 26. júlí 1999 og einni 11. ágúst sama ár, samtals 3.735 krónur. Með bréfi til fjármálaráðherra 21. maí 1999 hafði stefndi meðal annars krafist þess, að hætt yrði að innheimta 24,5% virðisaukaskatt af bókum, sem fluttar væru inn frá öðrum ríkjum á Evrópska efnahagssvæðinu, og þess í stað yrði lagður á þær 14% virðisaukaskattur, eins og lagður væri á innlendar bækur. Fjármálaráðuneytið taldi skattlagningu þessa ekki brjóta í bága við EES-samninginn og hafnaði erindi stefnda 16. júlí 1999. Stefndi kærði framangreinda álagningu til tollstjórans í Reykjavík og síðar ríkistollanefndar, sem staðfesti synjun tollstjóra á kröfu stefnda með úrskurði 22. desember 1999. Stefndi krefst þess í málinu, að þessi úrskurður ríkistollanefndar verði felldur úr gildi og áfrýjanda gert að endurgreiða sér ofgreiddan virðisaukaskatt, sem nemur mismuni 14% og 24,5% álagningar virðisaukaskatts á hinar innfluttu bækur, samtals að fjárhæð 1.601 krónu.

Við meðferð málsins í héraði var leitað ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins um fimm tiltekna spurningar, sem fram koma í héraðsdómi, og eru svör dómstólsins 22. febrúar 2002 skilmerkilega reifuð í dóminum. Á grundvelli röksemda um hverja spurningu fyrir sig lét EFTA-dómstóllinn frá sér fara eftirfarandi ráðgefandi álit:

- „1. Vald EES-ríkis til að leggja á virðisaukaskatt útilokar ekki beitingu EES-reglna.
2. Ákvæði í landslögum EES-ríkis, sem kveður á um að bækur á tungumáli þess beri lægri virðisaukaskatt en bækur á erlendum málum, samrýmist ekki 14. gr. EES-samningsins.
3. Slíkt ákvæði í landslögum verður ekki réttlætt með tilvísun til þeirra almannahagsmuna að bæta stöðu þjóðtungunnar.
4. Þegar ákvæði landslaga samrýmist ekki 14. gr. EES-samningsins og sú grein hefur verið innleidd í landslög, er upp komin sú staða sem skuldbinding EFTA-ríkjanna samkvæmt bókun 35 við EES samninginn gildir um, en hún er reist á þeirri forsendu, að EES-regla, sem innleidd hefur verið í landslög, skuli hafa forgang.“

#### II.

Með 1. - 3. gr. laga nr. 21/1994 um öflun álits EFTA-dómstólsins um skýringu samnings um Evrópska efnahagssvæðið er íslenskum dómstólum veitt heimild til að leita ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins. Er það gert til þess að stuðla að samkvæmni í skýringum á ákvæðum EES-samningsins og þar með samræmdri framkvæmd hans, en það er eitt af meginmarkmiðum samningsins að mynda öflugt og einsleitt Evrópskt efnahagssvæði, er meðal annars grundvallist á sameiginlegum reglum og sömu samkeppnisskilyrðum, eins og kemur fram í 4. mgr. aðfararorða samningsins. Hafa Íslendingar skuldbundið sig til að gera allar viðeigandi ráðstafanir til að stuðla að þessum markmiðum, sbr. 3. gr. EES-samningsins. Þótt álit EFTA-dómstólsins séu ekki bindandi að íslenskum rétti leiðir af framansögðu, að íslenskum dómstólum er rétt að hafa hliðsjón af ráðgefandi áliti hans við skýringar á efni ákvæða EES-samningsins nema sérstakar ástæður mæli því í gegn, sbr. og dóma Hæstaréttar 18. nóvember og 16. desember 1999, bls. 4429 og 4916 í dómasafni.

Í spurningum Héraðsdóms Reykjavíkur til EFTA-dómstólsins var ekki gerður greinarmunur á 1. og 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins, þegar álits var leitað á því, hvort sú tilhögun bryti í bága við greinina, að lagður væri hærri virðisaukaskattur á bækur á erlendum tungumálum (24,5%) en á bækur á íslensku (14%). EFTA-dómstóllinn kaus að fara þá leið, án þess að rökstyðja það nánar, að reisa niðurstöðu sína um fyrstu og aðra spurningu Héraðsdóms Reykjavíkur á því, að regla í landslögum EES-ríkis, sem mælti svo fyrir, að virðisaukaskattur á bækur á tungu þess ríkis væri lægri en á bækur á erlendum tungum, væri andstæð 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Því væri ekki nauðsynlegt að taka til athugunar, hvort sú skattalega meðferð, sem væri hagstæð bókum á íslensku, bryti í bága við 1. mgr. 14. gr. samningsins. Þá var 10. gr. EES-samningsins heldur ekki tekin til athugunar, þar sem 10. og 14. gr. samningsins voru taldar útiloka hvor aðra samkvæmt dómaframkvæmd dómstóls Evrópubandalaganna og yrði þeim ekki beitt samtímis.

Þar sem ekki liggur fyrir álit EFTA-dómstólsins um þýðingu 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins fyrir úrlausnarefni málsins og með hliðsjón af því, sem að framan er sagt um vægi ráðgefandi álits þessa dómstóls fyrir íslenskum dómstólum, þykir rétt að taka fyrst til athugunar 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins og kanna, hvort hún leysir úr ágreingsefni þessa máls. Í því sambandi er þess jafnframt að gæta, eins og fram kemur í áliti EFTA-dómstólsins, að það er hinn almenni tilgangur 14. gr. EES-samningsins að tryggja frjálsa vöruflutninga við eðlilegar samkeppnisaðstæður milli ríkja á hinu Evrópska efnahagssvæði með því að koma í veg fyrir alla vernd, sem kynni að stafa af skattlagningu innanlands, er felur í sér mismunun gagnvart framleiðsluvörum annarra aðildarríkja, og að tryggja að innlend skattlagning hafi engin áhrif á samkeppni milli innlendrar og innfluttrar framleiðslu.

### III.

Í 1. mgr. 14. gr laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er svo fyrir mælt, að virðisaukaskattur skuli vera 24,5% og renni hann í ríkissjóð, sbr. lög nr. 119/1989. Með lögum nr. 111/1992 var 2. mgr. aukið við 14. gr. virðisaukaskattslaganna þess efnis, að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skyldi virðisaukaskattur af tiltekinni vöru og þjónustu vera 14%. Í 6. tl. hins nýja ákvæðis var sala bóka á íslensku tungu, jafnt frumsaminnu sem þýðdra, felld undir hið lægra skatthlutfall. Þegar ráðgefandi álit EFTA-dómstólsins í þessu máli lá fyrir var sú breyting gerð á þessum tölulíð, að virðisaukaskattur af sölu allra bóka skyldi nema 14%, sbr. lög nr. 64/2002. Þegar fjármálaráðherra mælti á Alþingi fyrir þessari breytingu lét hann þess getið, að vegna niðurstöðu EFTA-dómstólsins yrði af samræma virðisaukaskatt af sölu bóka og best væri að gera það strax í stað þess að bíða endanlegrar niðurstöðu íslenskra dómstóla.

Með 2. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið var meginmáli EES-samningsins veitt lagagildi hér á landi. Samkvæmt 3. gr. laganna skal skýra lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur, sem á honum byggja. Af athugasemdum með frumvarpi til laganna um þessa grein verður ráðið, að henni hafi verið ætlað að fullnægja skuldbindingu samningsaðila í bókun 35 við EES-samninginn, en þar segir meðal annars, að komi til árekstra á milli EES-reglna, sem komnar séu til framkvæmda, og annarra settra laga skuldbindi EFTA-ríkin sig til að setja, ef þörf krefji, lagaákvæði þess efnis að EES-reglur gildi í þeim tilvikum. Í athugasemdunum segir jafnframt, að í 3. gr. felist meðal annars, að innlend lög, sem eigi stoð í EES-samningnum, verði jafnan túlkuð sem sérreglur laga gagnvart ósamræmanlegum yngri lögum, að því leyti að yngri lög víki þeim ekki, ef þau stangast á, nema löggjafinn taki það sérstaklega fram. Þetta sé nauðsynlegt til að tryggja samræmi í reglunum á Evrópska efnahagssvæðinu. Í bókun 35 sé og skýrlega tekið fram, að þessi skýringarregla skuli ekki hafa í för með sér framsal á löggjafarvaldi og sé 3. gr. við það miðuð.

Í þessu ljósi verður að telja, að ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins um bann við skattlagningu, sem er til þess fallin að vernda óbeint framleiðsluvörur eins samningsaðila gagnvart framleiðsluvörum annarra aðila samningsins, beri að skýra sem sérreglu um skattalega meðferð á innflutningi frá öðrum EES-ríkjum, er gangi framar eldra ákvæði áðurgildandi 6. tl. 14. gr. laga nr. 50/1988 um lægri virðisaukaskatt af sölu bóka á íslensku tungu en annarra bóka. Eftir að EES-samningnum var veitt lagagildi með lögum nr. 2/1993 var því óheimilt að gera greinarmun á bókum á íslensku og öðrum tungum við álagningu virðisaukaskatts.

Með þessum athugasemdum og að öðru leyti með skírskotun til forsendna héraðsdóms verður hann staðfestur. Hefur þá ekki verið tekin afstaða til þess, hvort 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins kunni jafnframt að taka til þess álitaefnis, sem úr er leyst í þessu dómsmáli.

Áfrýjandi skal greiða stefnda 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, íslenska ríkið, greiði stefnda, Herði Einarssyni, 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

### Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 28. júní 2002.

#### I

Mál þetta var höfðað 20. janúar 2000 og dómtekið 10. júní 2002. Stefnandi er Hörður Einarsson, kt. Síðumúla 14, Reykjavík, en stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru þær í fyrsta lagi að ógiltur verði úrskurður ríkistollanefndar nr. 14/1999 frá 22. desember 1999 um virðisaukaskatt af bókum, sem fluttar eru til landsins frá öðrum ríkjum á Evrópska efnahagssvæðinu. Í öðru lagi krefst stefnandi þess að stefndi verði dæmdur til endurgreiðslu á ofgreiddum virðisaukaskatti að fjárhæð 1.601 króna auk dráttarvaxta frá 20. janúar 2000 samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987. Þá krefst hann málskostnaðar.

Dómkröfur stefnda eru þær aðallega að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og að stefnanda verði gert að greiða stefnda málskostnað. Til vara krefst stefndi þess að fjárkröfur stefnanda verði lækkaðar og að málskostnaður verði í því tilviki látinn niður falla.

#### II

Málavextir eru óumdeildir en stefnandi kaupir öðru hverju bækur til einkanota frá útlöndum og fær þær sendar til landsins með pósti. Við afgreiðslu bókanna frá pósthúsi hefur honum verið gert að greiða 24,5% virðisaukaskatt af tollverði þeirra í samræmi við 1. mgr. 14. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988.

Í eftirgreindum þremur tilvikum greiddi stefnandi virðisaukaskatt vegna innflutnings bóka:

1. Virðisaukaskatt 1.843 krónur við innflutning bókar frá Bretlandi samkvæmt póstaðflutningsskýrslu 26. júlí 1999.
2. Virðisaukaskatt 497 krónur við innflutning bókar frá Bretlandi samkvæmt póstaðflutningsskýrslu 26. júlí 1999.
3. Virðisaukaskatt 1.395 krónur við innflutning bókar frá Þýskalandi samkvæmt póstaðflutningsskýrslu 11. ágúst 1999.

Samtals greiddi stefnandi því 3.735 krónur í virðisaukaskatt við innflutning þessara þriggja bóka frá Bretlandi og Þýskalandi, sem bæði eru aðilar að Evrópska efnahagssvæðinu eins og Ísland.

Samkvæmt 6. tölulið 2. mgr. 14. gr. laga um virðisaukaskatt er einungis innheimtur 14% virðisaukaskattur vegna sölu bóka á íslenskri tungu. Telur stefnandi að þessi munur á virðisaukaskatti sé óheimill og með bréfi til fjármálaráðherra 21. maí 1999 gerði stefnandi athugasemd við þá innheimtu virðisaukaskatts, sem hér um ræðir, og lýsti því álit sínu, að í henni felist ólöglegt mismunur samkvæmt 14. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið, sem gerður var í Óportó hinn 2. maí 1992, sbr. lög um Evrópska efnahagssvæðið nr. 2/1993.

Með bréfi fjármálaráðuneytisins til stefnanda 16. júlí 1999 var álit stefnanda andmælt og lýst þeim skilningi ráðuneytisins, að þar sem skattlagningin réðist ekki af þjóðerni þess sem skattlagður væri, heldur af eðli vörunnar, færi mismunandi virðisaukaskattur af ritum á íslensku annars vegar og erlendum tungumálum hins vegar ekki fara í bága við ákvæði EES-samningsins.

Framangreinda gjaldaálagningu kærði stefnandi fyrst til tollstjórans í Reykjavík og síðan til ríkistollanefndar, en kröfu hans var hafnað á báðum stjórnarsýslustigum og var úrskurður ríkistollanefndar kveðinn upp 22. desember 1999.

Þann 27. nóvember 2000 var kveðinn upp úrskurður í máli þessu um að leita ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins á neðangreindum álitaeftum:

1. Er það samrýmanlegt EES-rétti, sérstaklega 14. grein og 10. grein EES-samningsins, eða eftir atvikum 4. gr., að samkvæmt íslenskum lögum um virðisaukaskatt sé lagður hærri virðisaukaskattur á bækur á erlendum tungumálum (24,5%) heldur en á bækur á íslensku (14%), og svo háttar til, að bækur á íslensku eru almennt gefnar út á Íslandi, en bækur á öðrum tungumálum eru almennt gefnar út utan Íslands, þar á meðal í öðrum EES-ríkjum?
2. Sérstaklega er um það spurt, (a) hvort skýra beri 14. grein EES-samningsins svo, að bækur á íslensku og bækur á öðrum tungumálum teljist vera sams konar framleiðsluvörur í merkingu ákvæðisins, eða (b) hvort mismunandi skattlagning bóka eftir tungumáli með framangreindum hætti sé til þess fallin að veita innlendri bókaútgáfu óbeina vernd.
3. Réttlætir það framangreindan mismun á gjaldstigi virðisaukaskatts, ef með hinu lægra gjaldstigi á bækur á íslensku vakir fyrir stjórnvöldum að treysta íslenska tungu?
4. Er vald íslenska ríkisins til álagningar virðisaukaskatts því til fyrirstöðu, að reglum EES-réttar, sérstaklega 14. grein og 10. grein EES-samningsins, verði beitt í málinu?

5. Ef svarið við spurningunum hér að framan felur það í sér að reglur um virðisaukaskatt af bókum séu ósamrýmanlegar EES-samningnum, er spurt hvort samningurinn eða aðrar reglur sem af honum leiði hafi að geyma ákvæði sem mæli fyrir um það hvaða reglum skuli beitt þegar ósamræmi er milli reglna landsréttar og reglna sem leiða af EES-samningnum.”

Þann 4. janúar 2001 var beiðni í samræmi við úrskurðinn send EFTA-dómstólnum og 22. febrúar 2002 var dómur kveðinn upp í EFTA-dómstólnum varðandi þetta álitafeni. Þykir ekki verða hjá því komist að rekja nokkuð nákvæmlega rökstuðning EFTA-dómstólsins.

Sem svar við fyrstu og annarri spurningu segir EFTA-dómstóllinn að fyrsta spurningin varði bæði 10. og 14. gr. EES-samningsins. Það leiði af dómaframkvæmd dómstóls Evrópubandalaganna að ákvæði samningsins um Evrópubandalagið sem samsvari fyrrgreindum ákvæðum EES-samningsins, útiloki hvert annað sbr. mál C-28/96 Fazenda Pública gegn Fricarnes. Sama verði að gilda um 10. og 14. gr. EES-samningsins. Gjald sem sé liður í almennri ríkisbundinni gjaldtökutilhögun, lagt á með kerfisbundnum hætti og samkvæmt málefnalegum viðmiðum á vöruflokka án tillits til uppruna þeirra falli undir 14. gr. EES-samningsins sbr. mál C-90/94 Haahr Petroleum gegn Åbenrå Havn ofl. Af því leiði að hin umdeildu ákvæði virðisaukaskattslaga verði að meta á forsendum 14. gr. EES-samningsins en þar segi í 1. mgr. að einstökum samningsaðilum sé óheimilt að leggja hvers kyns beinan eða óbeinan skatt innanlands á framleiðsluvörur annarra samningsaðila umfram það sem beint eða óbeint sé lagt á sams konar innlendar framleiðsluvörur. Þá segi í 2. mgr. að samningsaðila sé einnig óheimilt að leggja á framleiðsluvörur annarra samningsaðila innlendan skatt sem sé til þess fallinn að vernda óbeint aðrar framleiðsluvörur.

Þá sé hinn almenni tilgangur 14. gr. EES-samningsins að tryggja frjálsa vöruflutninga við eðlilegar samkeppnisaðstæður milli ríkja á hinu Evrópska efnahagssvæði með því að koma í veg fyrir alla vernd sem kynni að stafa af skattlagningu innanlands sem feli í sér mismunun gagnvart framleiðsluvörum annarra aðildarríkja og að tryggja að innlend skattlagning hafi engin áhrif hvað snerti samkeppni milli innlendra og innfluttrar framleiðslu sbr. mál C-166/98 Socridis gegn Receveur Principal des Douanes.

Í álitinu sínu taldi EFTA-dómstóllinn rétt að huga fyrst að því hvort hið umdeilda ákvæði virðisaukaskattslaga færi í bága við 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Í því sambandi taldi dómstóllinn að með hliðsjón af því sem dómstóll Evrópubandalaganna hafi tekið fram í dómi sínum í máli 184/85, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu, er hann fjallaði um hliðstætt ákvæði í samningnum um Evrópubandalagið, þá sé hlutverk þess að ná til óbeinnar skattverndar af öllu tagi þegar um sé að ræða framleiðsluvörur sem ekki séu sams konar í skilningi 1. mgr. 14. gr. en séu samt í samkeppni sín á milli, þótt svo sé aðeins að hluta, óbeint eða hugsanlega.

Þegar ákveða skuli hvort framleiðsluvörur séu í samkeppni þannig að í bága fari við bann það sem kveðið sé á um í 2. mgr. 14. gr. taki dómstóllinn fram að ekki sé umdeilt að margir þeirra sem séu læsir á íslensku séu einnig læsir á önnur tungumál. Enn fremur séu til mikilvægir flokkar bóka þar sem lesefni sé lítil þáttur í samanburði við annað innihald svo sem myndir og þess háttar. Geti slíkar bækur á erlendri tungu jafnvel haft notagildi og verið til gagns fólki sem ekki sé læst á þá tungu. Er það því niðurstaða dómstólsins að bækur á íslensku og bækur á erlendum tungum séu að minnsta kosti að hluta til í samkeppni.

Með hliðsjón af þessu verði að taka til athugunar hvort skattareglur á borð við þær sem um sé deilt veiti innlendra framleiðsluvöru óbeina vernd í skilningi 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Í hinni umdeildu reglu landslaga sem mæli fyrir um lægra þrep virðisaukaskatts á íslenskar bækur sé ekki gerður greinarmunur á bókum framleiddum á Íslandi og bókum framleiddum erlendis. Hún gildi jafnt um allar bækur sem ritaðar eða þýddar séu á íslenska tungu, án tillits til þess hvar þær hafi verið búnar til eða útgefnar.

Þá verði að geta þess að almenn stefna efnahagslegrar hnattvæðingar og tækniþróun geri það sífellt erfiðara að ákvarða hvort vara sé að öllu leyti innlend. Útgefendur framleiði iðulega bækur fyrir mismunandi markaði á mismunandi tungumálum. Það eitt að þýða texta bókar á aðra tungu kunni að fela í sér fremur lítilvægt framlag til hinnar endanlegu afurðar. Hinn erlendi hluti kunni að verðmæti til að vera jafnmikill eða jafnvel meiri en hinn innlendi hluti. Að þessu marki myndu öll verndaráhrif af mismunandi virðisaukaskatti einnig koma til góða erlendum útgefendum, framleiðendum og öðrum réttihöfum hins upphaflega efnis.

Megi af fyrirliggjandi gögnum ráða að flestar bækur á íslensku, sem hinn lægri virðisaukaskattur sé lagður á, séu framleiddar á Íslandi og bækur á erlendum málum sem hinn hærri og almenni virðisaukaskattur sé lagður á séu aðallega innfluttar.

Miðað við málatalibúnað íslenska ríkisins sé svo að sjá að helsti tilgangur hinnar umdeildu virðisaukaskattreglu sé að stuðla að lægra verði á bókum á íslensku til stuðnings innlendra bókaframleiðslu, með því að gera bækur á íslensku auðkeyptari og samkeppnisfærari og bæta þannig möguleika markaðarins til að halda uppi bókmenningu á íslensku máli. Þetta þyki benda til þess að reglunni sé ætlað að hafa verndaráhrif, og staðfesti að hún samræmist ekki 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins sbr. mál C-105/91 Framkvæmdastjórnin gegn Grikklandi.

Er það mat EFTA-dómstólsins að mismunur á virðisaukaskatti sem nemi 10,5% af hundraði sé líklegur til að hafa áhrif á samkeppnisstöðu bóka á íslensku gagnvart bókum á öðrum tungum. Líta verði til hinna ýmsu geira sem bókamarkaðurinn skiptist í. Óbein vernd innan eins markaðsgeira nægi til að bannið í 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins eigi við.

Er það því niðurstaða EFTA-dómstólsins að mismunandi virðisaukaskattur á bækur gefi til kynna að fyrir hendi séu verndaráhrif í skilningi 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins, þegar sá virðisaukaskattur sem lagður sé á bækur á þjóðtungunni sé lægri en sá sem lagður sé á bækur á erlendum tungumálum. Regla í landslögum EES-ríkis sem mæli svo fyrir að virðisaukaskattur á bækur á tungu þess ríkis sé lægri en á bækur á erlendum tungum sé andstæð 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Með hliðsjón af þessari niðurstöðu sé óþarft að taka til athugunar hvort sú skattalega meðferð sem hagstæð sé bókum á íslensku brjóti í bága við 1 mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Þá sé ekki þörf á að athuga hvort regla í landslögum af því tagi sem um sé deilt í málinu fari gegn hinu almenna banni við mismunun á grundvelli ríkisfangs sem kveðið sé á um í 4. gr. EES-samningsins þar sem það ákvæði eigi einungis sjálfstætt við aðstöðu þar sem EES-réttur gildi en engin ákvæði EES-samningsins banni mismunun sérstaklega sbr. mál E-1/00 Íslandsbanki-FBA sem upp var kveðinn 14. júlí 2000.

Um þriðju spurningu héraðsdóms kemur fram í svari EFTA-dómstólsins að íslenska ríkið og ríkisstjórn Noregs hafi haldið því fram að í EES-rétti sé fyrir hendi grundvöllur fyrir efnislegri réttlætingu á mismunandi virðisaukaskattsálagningu Íslendinga á bækur. Tilgangurinn sé að efla og vernda íslenska tungu, sem sé óaðskiljanlegur hluti íslenskrar menningararfleifðar og veigamikill þáttur í sjálfsmynd Íslendinga, og sé því haldið fram að þetta markmið heimili frávik frá 14. gr. samningsins. Kemur fram í álit EFTA-dómstólsins að hann sé sammála því að stuðningur við þjóðtunguna geti verið afar mikilvægt menningarlegt markmið. Hins vegar verði dómstóllinn að kanna hvort það markmið geti samkvæmt EES-rétti réttlætt innlenda skattreglu sem að öðrum kosti myndi falla undir bannreglu 14. gr. EES-samningsins.

Telur EFTA-dómstóllinn að þeirri röksemd að vísa til 13. gr. samningsins í þessu sambandi verði að hafna. Í EES-rétti gildi strangari reglur um frjálsa vöruflutninga en um innlenda skattlagningu. Það leiði af orðalagi 13. gr. samningsins og tilgangi að hún geti aðeins réttlætt frávik frá 11. og 12. gr. hans sem fjalli um magntakmarkanir á inn- og útflutningi og ráðstafanir sem hafi samsvarandi áhrif.

Þá hafi verið vísað til þess að 3. mgr. 6. gr. samningsins um Evrópusambandið kunni að vera grundvöllur að slíku frávikum þar sem tungumál hafi afgerandi þýðingu við að halda upp þjóðernisvitund í hverju ríki. Ekkert hliðstætt ákvæði sé í EES-samningnum. Þar sem samningurinn um Evrópusambandið hafi verið gerður á undan EES-samningnum verði að ætla að sá munur sé með vilja gerður. Geti dómstóllinn því ekki byggt úrlausn þessa máls á reglu hliðstæðri 3. mgr. 6. gr. samningsins um Evrópusambandið. Í þessu sambandi hafi einnig verið vitnað til sameiginlegrar yfirlýsingar um samstarf í menningarmálum, sem fylgi lokagerð EES-samningsins. Í henni segi að samningsaðilar geri sér ljóst að tilkoma fjórfrelsisins muni hafa veruleg áhrif á menningarsviðinu. Samningsaðilar lýsi því yfir þeim ásetningi sínum að efla og auka samvinnu sína á sviði menningarmála til að stuðla að auknum skilningi milli ólíkra menningarsvæða í Evrópu og varðveita og efla þá menningarlegu arfleifð þjóða og svæða sem auðgi evrópska menningu með fjölbreytileik sínum. Telur EFTA-dómstóllinn ekki að þessi orð geti verið sérstakur grundvöllur fyrir ríkisbundnum frávikum frá hinum mikilvægu ákvæðum 14. gr. EES-samningsins.

Þá kemur fram að nefnt hafi verið að fyrirætlanir þær sem fram komi í hinni sameiginlegu yfirlýsingu séu hliðstæðar þeim markmiðum sem kveðið sé á um í 4. mgr. 151. gr. samningsins um Evrópubandalagið, og dómstóllinn geti því í þessu máli byggt á reglu hliðstæðri því ákvæði samningsins sem fellt hafi verið inn í hann með Amsterdamsamningnum. Telur EFTA-dómstóllinn það ekki samræmast réttlægri meðferð dómsvalds að leitast við að færa út gildissvið EES-samningsins á þeim grundvelli.

Að þessu virtu verði að svara þriðju spurningunni þannig að ákvæði í landslögum EES-ríkis sem mæli svo fyrir að bækur á tungumáli þess beri lægri virðisaukaskatt en bækur á erlendum tungumálum, verði ekki réttlætt með vísan til þeirra almannahagsmuna að styrkja stöðu þjóðtungunnar.

Um fjórðu spurninguna segir EFTA-dómstóllinn að almennt taki EES-samningurinn ekki til skattkerfa aðildarríkjanna. EES-réttur skerði ekki frelsi aðildarríkis til að koma á skattkerfi sem geri greinarmun á framleiðsluvörum á grundvelli málefnalega viðmiða sbr. mál E-6/98 Noregur gegn Eftirlitsstofnun EFTA. Á hinn bóginn sé slíkur greinarmunur aðeins samrýmanlegur EES-rétti ef þau markmið sem að með honum sé stefnt, séu sjálf samrýmanleg kröfum EES-samningsins og ef viðkomandi reglur séu þannig að þær stýri hjá allri beinni og óbeinni mismunun gagnvart framleiðsluvörum sem fluttar séu inn frá öðrum EES-ríkum og hvers kyns vernd í þágu innlendrar samkeppnisvöru sbr. mál C-213/96 Outokumpu. Er það því svar dómstólsins að vald EES-ríkis til álagningar virðisaukaskatts komi ekki í veg fyrir að EES-reglum verði beitt.

Um fimmtu spurninguna tekur EFTA-dómstóllinn fram að í málum samkvæmt 34. gr. samnings EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls sé það ekki hlutverk EFTA-dómstólsins að dæma um skýringu ákvæða í landslögum sbr. mál E-1/94 Restamark. Minnr dómstóllinn fyrst á álit sitt í máli E-9/97, Erla María Sveinbjörnsdóttir, en þau sjónarmið sem legið hafi til grundvallar álit dómstólsins í því máli eigi einnig við þegar athuguð séu álitaefni þessa máls.

Tekur EFTA-dómstóllinn fram að meginmál EES-samningsins þar á meðal 14. gr. hans hafi verið tekin upp í íslensk lög með lögum nr. 2/1993. Samkvæmt 3. gr. íslensku EES-laganna skuli skýra lög og reglur að svo miklu leyti sem við eigi til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja. Er ríkisstjórnin hafi lagt frumvarp til laganna fyrir Alþingi hafi því verið lýst yfir að ákvæði þetta hefði að geyma sérstaka lögskýringarreglu sem myndi takmarkast af ákvæðum íslensku stjórnarskrárinnar.

Sé bókun 35 með EES-samningnum til leiðsagnar um hvernig beri að leysa úr ósamræmi og með samþykki hennar hafi EES-ríkin skuldbundið sig til að setja, ef nauðsyn krefur, lagaákvæði þess efnis að EES-reglur gildi ef til árekstra komi milli EES-reglna sem settar hafi verið í landslög og annarra reglna landslaga og er það skilningur EFTA-dómstólsins að 3. gr. EES-laganna hafi verið sett til að uppfylla þá skuldbindingu.

Komi skýrt fram í inngangi að bókun 35 með EES-samningnum að í samningnum sé ekki gerð krafa til þess að aðildarríki framselji löggjafarvald til stofnana EES og að ná verði fram einsleitni innan EES með þeirri málsmeðferð sem gildi í hverju landi um sig. Af innganginum og af orðalagi bókunar 35 leiði að skuldbindingin sem gengist hafi verið undir með bókuninni lúti aðeins að EES-reglum sem hafi verið lögfestar í landsrétti, en eins og þegar hafi verið getið hafi meginmál EES-samningsins verið tekið upp í landslög og því komið til framkvæmda í skilningi bókunar 35.

Geti skuldbinding sú sem gengist sé undir með bókun 35 ekki náð til allra ákvæða meginmáls samningsins. Hún varði aðeins þau ákvæði sem þannig séu úr garði gerð að þau geti stofnað til réttinda sem einstaklingar og atvinnufyrirtæki geti reist dómröfur innanlands. Sé um slíkt að ræða þegar viðkomandi ákvæði sé óskilyrt og nægilega nákvæmt sbr. Restemark.

Ákvæði 14. gr. EES-samningsins sé sama efnis og 90. gr. samningsins um Evrópubandalagið. Hafi síðarnefnda greinin verið talin óskilyrt og nægilega nákvæm sbr. mál 57/65 Lütticke gegn Hauptzollamt Saarlouis. Með hliðsjón af markmiðinu um einsleitni og til að tryggja sömu meðferð einstaklinga á öllu Evrópska efnahagssvæðinu verði að telja að 14. gr. EES-samningsins uppfylli þá kröfu að vera óskilyrt og nægilega nákvæm. Er það því niðurstaða EFTA-dómstólsins varðandi þessa spurningu að þegar ákvæði landslaga samrýmast ekki 14. gr. EES-samningsins og sú grein hefur verið innleidd í landslög, sé komin upp staða sem skuldbinding EFTA-ríkjanna í bókun 35 gildi um, en hún sé reist á þeirri forsendu að EES-regla sem innleidd hafi verið í landsrétt skuli hafa forgang.

Í niðurlagi dóms EFTA-dómstólsins segir að svara beri spurningum Héraðsdóms Reykjavíkur með eftirfarandi ráðgefandi álit:

1. Vald EES-ríkis til að leggja á virðisaukaskatt útilokar ekki beitingu EES-reglna.
2. Ákvæði í landslögum EES-ríkis, sem kveður á um að bækur á tungumáli þess beri lægri virðisaukaskatt en bækur á erlendum málum, samrýmast ekki 14. gr. EES-samningsins.
3. Slíkt ákvæði í landslögum verður ekki réttlætt með tilvísun til þeirra almannahagsmuna að bæta stöðu þjóðtungunnar.
4. Þegar ákvæði landslaga samrýmast ekki 14. gr. EES-samningsins og sú grein hefur verið innleidd í landslög, er upp komin sú staða sem skuldbinding EFTA-ríkjanna samkvæmt bókun 35 við EES-samninginn gildir um, en hún er reist á þeirri forsendu, að EES-regla, sem innleidd hefur verið í landslög, skuli hafa forgang.

Í kjölfar þessa álits EFTA-dómstólsins var lögum um virðisaukaskatt breytt sbr. lög nr. 64/2002 og taka þau gildi 1. júlí n.k. og var meðal annars hinu umdeilda ákvæði í 6. tl. 14. gr. laganna breytt. Hið umdeilda núgildandi ákvæði segir að 14% virðisaukaskatt skuli leggja á sölu bóka á íslenski tungu, jafnt frumsaminnna sem þýddra en verður eftir breytinguna að 14% virðisaukaskatt skuli leggja á sölu bóka, jafnt frumsaminnna sem þýddra. Verður því lagður 14% virðisaukaskattur á allar bækur eftir 1. júlí n.k.

III

Stefnandi kveður að þrátt fyrir ákvæði l. mgr. 14. gr. laga um virðisaukaskatt sé óheimilt við innflutning bóka til einkanota frá öðrum ríkjum innan Evrópska efnahagssvæðisins að innheimta af þeim hærri virðisaukaskatt en af bókum á íslenski tungu. Byggi krafa þessi á því að innheimta íslenska ríkisins á virðisaukaskatti á bókum, sem fluttar séu til landsins frá öðrum EES-ríkjum, sé andstæð ákvæðum 14. gr. EES-samningsins.

Meginmál EES-samningsins og ýmis önnur ákvæði hans hafi lagagildi hér á landi, sbr. 2. gr. EES-laganna. Sé 14. gr. EES, efnislega samhljóða 90. gr. stofnsáttmála Evrópubandalagsins.

Þær bækur frá öðrum EES-ríkjum en Íslandi, sem um ræði í máli þessu, falli undir efnissvið EES-samningsins, sbr. 2. og 3. mgr. 8. gr. EES. Prentaðar bækur falli undir 49. kafla tollskrár, sbr. a lið 3. mgr. 8. gr. EES.

Því sé aðallega haldið fram, að umrædd skattlagning sé andstæð l. mgr. 14. gr. EES, til vara, að hún brjóti gegn 2. mgr. 14. gr. EES, og til þrautavara, að hún brjóti gegn 10. gr. EES.

Í sambandi við 1. mgr. 14. gr. EES séu það fyrst og fremst tvö atriði, sem komi til skoðunar, þegar ákvarða þurfi, hvort þær vörur, sem hér um ræði, bækur frá öðrum EES-ríkjum en Íslandi, njóti verndar samkvæmt ákvæðinu. Í fyrsta lagi, hvort varan teljist „sams konar“, á norsku „tilsvarende“, á ensku „similar“, og varan, sem hið lægra þrep virðisaukaskatts sé látið gilda um, þ.e. bækur á íslensku. Í öðru lagi, hvort um sé að ræða beina eða óbeina mismunun gagnvart erlendu vörunni.

Um fyrra atriðið tekur stefnandi fram að sem vara, hljóti prentuð bók að teljast prentuð bók án tillits til þess á hvaða tungumáli hún sé eins og til dæmis myndabók teljist sams konar framleiðsluvara og bók, sem sé aðallega á rituðu máli og bók á ensku teljist sams konar vara og bók á ítölsku. Tungumál geti ekki verið aðgreiningaratriði að því er varði vöruna, prentaða bók. Hvort sem bækurnar séu á íslensku eða á öðru EES-tungumáli sé notað í þær sama hræfnið, í nokkurn veginn sömu hlutföllum, og við framleiðslu þeirra sé beitt sömu framleiðsluáðferðum. Til þess að vörur séu taldar sams konar þurfi þær ekki að vera nákvæmlega eins, heldur þurfi þær að hafa svipuð einkenni og uppfylla svipaðar þarfir notenda, þ.e. notkun

þeirra þurfi að vera svipuð og sambærileg, enda sé hugtakið „sams konar“ skýrt rúmt og sveigjanlega, sbr. dóma EB-dómstólsins frá 4. mars 1986 í málum 106/84 Commission v Denmark, og 243/84 John Walker & Sons Ltd. v Ministeriet for Skatter og Afgifter. Verði því að telja, að þær bækur, sem um ræði í máli þessu og skattlagðar séu með mismunandi hætti, teljist sams konar vörur í merkingu 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Þó að talið væri heimilt að skattleggja sams konar vörur með mismunandi hætti af einhverjum málefnalegum ástæðum, yrði engu að síður að gæta þess sérstaklega, að þær vörur, sem hærri skatt bera, séu ekki vörur frá öðru EES-ríki, eins og reyndin sé í þessu máli.

Um síðara atriðið, mismunun, tekur stefnandi fram að almennt séu bækur á íslensku gefnar út á Íslandi, en yfirleitt ekki í öðrum EES-ríkjum. Þetta sé hin dæmigerða staða. Hún sé að vísu ekki algild, en annað heyrir til algjörra undantekninga. Þó að ekki felist í berum orðum í ákvæðum um virðisaukaskatt vísun til mismunandi uppruna varanna, leiði í reynd af reglunum óbein eða dulbúin mismunun eftir þjóðerni, eða ríkisfangi í skilningi EES-samningsins. Verði þessi óbeina mismunun að teljast brjóta í bága við 1. mgr. 14. gr. EES, sbr. dóm EB-dómstólsins frá 9. maí 1985 í máli 112/84 Humblot v Directeur des services fiscaux.

Kveður stefnandi að ef stefndi kjósi að beita skattlagningarvaldi sínu til þess að skattleggja bækur, sem gefnar séu út í öðrum EES-ríkjum, með öðrum hætti en bækur, sem gefnar séu út á Íslandi verði stefndi að gæta þess, að skatturinn á innfluttu bækurnar verði hinn sami eða lægri en skatturinn á íslensku bækurnar, sbr. mál 127/75 Bobie Getränkevertrieb GmbH v Hauptzollamt Aachen-Nord. Sé stefnda óheimilt að beita skattkerfi sínu sem réttlætingu fyrir viðskiptatálmunum milli EES-ríkja, sbr. dóm EB-dómstólsins frá 12. mars 1987 í máli 176/84 Commission v Greece. Mælikvarði, sem beitt sé til aðgreiningar á vörum í skattalegum tilgangi, í þessu tilviki tungumál, og leiðir til þess í meirihluta tilvika að innflutta varan beri þyngri skattbyrði, hljóti að teljast ólögætur samkvæmt EES-réttinum.

Verði niðurstaðan sú að vörur þær, sem um ræðir í máli þessu, séu ekki fyllilega „sams konar“ og ekki sé um að ræða mismunun eftir þjóðerni og málið verði því ekki úrskurðað á grundvelli 1. mgr. 14 gr. EES, byggir stefnandi til vara á því að 2. mgr. 14. gr. EES eigi við. Þær vörur, sem hinnar óhagstæðari skattmeðferðar njóti þ.e. bækur útgefnar í öðrum EES-ríkjum, séu í samkeppni á bókamarkaðinum á Íslandi við þær vörur, er njóti hagstæðari skattmeðferðar þ.e. íslenskar bækur. Sé 2. mgr. 14. gr. EES ætlað að ná til hvers konar óbeinnar samkeppnisverndar með skattlagningu, þegar um sé að ræða vörur, sem ekki séu sams konar í skilningi 1. mgr. 14. gr. EES, en séu engu að síður í samkeppni, jafnvel einungis að hluta, óbeint eða hugsanlega, sbr. dóm EB-dómstólsins frá 15. júlí 1982 í máli 216/81 COGIS v Amministrazione delle Finanze dello Stato.

Þó að hin tilvitnuðu ákvæði virðisaukaskattslaga væru ekki talin fela í sér mismunun, leiði þau að minnsta kosti til verndar fyrir innlendu vöruna og feli þannig í sér samkeppnishömlur gagnvart hinum innfluttu vörum. Virðisaukaskattslögin séu með öðrum orðum ekki hlutlaus gagnvart innflutningi bóka frá öðrum EES-ríkjum, en hlutleysisreglan sé kjarnaatriði í 14. gr. EES. Sé af þessum sökum brotið gegn 2. mgr. 14. gr. EES sbr. tilvitnað mál nr. 216/81.

Til þrautavara byggir stefnandi á því, að hin mismunandi skattlagning, sem hér er fjallað um, brjóti gegn 10. gr. EES.

Stefnandi telur engin lögætur sjónarmið réttlæta hina mismunandi skattlagningu. Skýra skuli íslensk lög og reglur, að svo miklu leyti sem við eigi, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur, sem á honum byggja, sbr. 3. gr. EES-laganna. Með þessu ákvæði hafi verið leidd í íslensk lög sú skuldbinding, sem Ísland hafi tekið á sig með bókun 35 við EES-samninginn, en þar segi, að vegna tilvika, þar sem geti komið til árekstra á milli EES-reglna, sem komnar séu til framkvæmdar og annarra settra laga, skuldbindi EFTA-ríkin sig til að setja, ef þörf krefji, lagaákvæði þess efnis, að EES-reglur gildi í þeim tilvikum. Sé af þessu ljóst, að EES-reglum sé ætlað að hafa forgang, þar sem EES-reglur og önnur landslög kunni að rekast á, sbr. dóm EFTA-dómstólsins í máli E-1/94, Ravintoloitsijain Liiton Kustannus Oy Restamark og dóm Hæstaréttar uppkveðinn 16. desember 1999 í máli nr. 236/1999.

Við dóm í máli þessu beri að túlka 14. gr. EES í samræmi við Commission v Denmark, John Walker, Humblot, COGIS, Bobie, Commission v Greece og aðra dóma EB-dómstólsins í sömu átt, sbr. 6. gr. EES og 1. mgr. 3. gr. samnings EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls frá 2. maí 1992 með síðari breytingum.

#### IV

Stefndi kveður að með vísan til 3. mgr. 36. gr. tollaga nr. 55/1987 annist tollstjórar álagningu og innheimtu tolla og annarra skatta og gjalda sem greiða beri við tollafgreiðslu samkvæmt tollalögum eða öðrum lögum. Samkvæmt 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sé skylt að greiða af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar sé kveðið á um í lögnum. Virðisaukaskattur af innflutningi skuli innheimtur með aðflutningsgjöldum, sbr. 37. gr. laga nr. 50/1988, og hafi stefnanda verið skylt samkvæmt þessu að greiða 24,5% virðisaukaskatt af umræddum bókum, sbr. 1. mgr. 14. gr. laga nr. 50/1988, en ákvæði 6. tölulíðs 2. mgr. 14. gr. laganna, sem stefnandi byggir í raun á, eigi ekki við um þær bækur sem hann flutti inn. Greind lög séu sett með stjórnskipulegum hætti og séu gild að efni, en um það virðist ekki vera ágreiningur. Beri því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Stefndi tekur fram að ákvæði 1. mgr. 14. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið í enskri útgáfu sé svohljóðandi:

“No Contracting Party shall impose, directly or indirectly, on the products of other Contracting Parties any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products.

Furthermore, no Contracting Party shall impose on the products of other Contracting Parties any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products.”

Telur stefndi að enska útgáfan og hin íslenska séu jafngildar. Tilvitnað ákvæði EES-samningsins eigi að heita efnislega samhljóða ákvæði 90. gr. Rómarsáttmálans. Hin íslenska þýðing sé þó nokkuð ónákvæm miðað við útgáfur ákvæðisins á öðrum málum. Íslenska útgáfan mæli um að leggja á „hvers kyns beinan eða óbeinan skatt, en réttara hefði væntanlega verið að leggja á „með beinum eða óbeinum hætti skatt á“. Þetta sjáist einnig við skoðun á hinni hliðstæðu 90. gr. Rómarsáttmálans, sem hafi að geyma efnislega samhljóða ákvæði. Tungumál aðildarríkja EES séu jafngild. Stefndi telur þó að þessi ónákvæmni í framsetningu íslensku útgáfunnar hafi ekki þýðingu.

Stefndi telur ekki að álagning 24,5% virðisaukaskatts á þær bækur sem um sé fjallað í máli þessu brjóti í bága við l. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Við mat á því hvort þetta ákvæði eigi við þurfi að líta til einkenna þess varnings sem borinn sé saman, svo sem framleiðsluáðferða og þess háttar, og ekki síður til þess hvort varan hafi sama notagildi fyrir þá sem vöruna noti. Ekki sé ágreiningur um að framleiðsluáðferðir við bókagerð séu almennt þær sömu og í því samhengi megi benda á þá staðreynd að bækur á íslensku séu að hluta til framleiddar erlendis. Tungumál það sem bækur séu ritaðar á sé aftur á móti afgerandi hlutlægt aðgreiningaratriði. Bækur á íslensku hafi eingöngu notagildi fyrir þá sem lesi íslensku og í reynd einskis virði sem slíkar fyrir aðra en þá sem þekkingu hafi á íslenski tungu. Með sama hætti séu bækur og ritað mál á erlendum tungumálum ekki mikils virði ef tungumálaþekking standi hagnýtingu þeirra í vegi. Sé áhugi manna á bókum á íslensku almennt óháður áhuga manna á bókum á erlendu máli. Því verði því ekki haldið fram að bók á íslensku sé sams konar vara og bók á hollensku, svo dæmi sé tekið.

Bók sem ekki verði nýtt vegna þess tungumáls sem hún sé rituð á komi ekki í stað bókar sem rituð sé á móðurmáli lesandans. Eðli málsins samkvæmt sé því ekki um að ræða sams konar varning, heldur vörur sem auðveldlega verði aðgreindar og séu í engri samkeppni. Þá beri einnig að líta til þess að bókum á íslensku sé skipað í annan tollflokk lögum samkvæmt en þeim sem séu á erlendu tungumáli. Af því sjáist að í tollalegu og lagalegu tilliti geti ekki verið um sams konar vöru að ræða.

Reglur íslenskra laga séu einnig fullkomlega hlutlausar að því leyti að enginn greinarmunur sé gerður varðandi bækur á íslensku eftir því hvort þær séu framleiddar á Íslandi eða í öðrum löndum. Framleiðslulandið hafi því enga þýðingu heldur einungis hlutlægir eiginleikar vörunnar og sé þetta grundvallaratriði í málinu varðandi það hvort 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins geti átt við. Allar bækur á íslenski tungu, óháð uppruna þeirra og innihaldi, beri lægri virðisaukaskatt en bækur á erlendu tungumáli.

Af bókum framleiddum á íslenski tungu, hér á landi sem erlendis, þurfi að standa skil á 14% virðisaukaskatti til ríkissjóðs. Af því leiði að innlendir og erlendir framleiðendur standi jafnt að vígi í samkeppni um að ná til lesenda sem kjósi bækur á íslensku. Innlendir og erlendir framleiðendur bóka á erlendu máli standi einnig jafnt að vígi.

Stefndi telur þá dóma sem stefnandi vísi til í stefnu ekki til þess fallna að vera fordæmi til stuðnings kröfum hans. Í máli nr. 243/84 hafi verið til úrlausnar hvort ávaxtalíkjör væri sams konar og whisky í skilningi 95. gr. (nú 90. gr.) Rómarsáttmálans. Í málinu hafi EB-dómstóllinn fjallað um hlutlæga eiginleika varanna og með hvaða hætti þær væru framleiddar, en brotið síðan til mergjar viðhorf neytenda til þeirra. Á þessum grundvelli hafi niðurstaðan verið sú að þessir áfengu drykkir væru ekki sams konar í skilningi 1. mgr. 95. gr. Rómarsáttmálans.

Í málinu nr. 184/85 hafi dómstóllinn komist að þeirri niðurstöðu að bananar væru ekki „sams konar vara“ og aðrir ávextir, en neysluskattur hafði verið á þá lagður sem numið hafi næstum hálfu innflutningsverði meðan aðrir ávextir væru ekki andlag þeirrar skattlagningar. Niðurstaðan hafi ekki hvað síst byggt á að bananar fullnægðu ekki sömu þörfum neytenda og aðrir ávextir. Sé því óhætt að fullyrða að bækur, ritaðar á íslensku, og bækur á erlendum tungumálum geti ekki talist sams konar í skilningi 14. gr. EES-samningsins. Höfði sá ólíki varningur til aðskilins hóps lesenda.

Stefndi mótmælir því sem fram komi í stefnu, að til að vörur teljist vera sams konar, þurfi þær ekki að vera nákvæmlega sams konar, heldur þurfi þær að hafa sambærileg einkenni og fullnægja sömu þörfum notenda og geti tungumál því ekki verið aðgreiningaratriði. Telur stefndi tungumálið hafa meginþýðingu þegar metið sé notagildi bókar fyrir lesendur. Sé kjarni málsins sá að bækur á íslensku séu ekki sams konar og bækur á erlendum málum og felist slíkur grundvallarmunur í tungumálinu að bækur á sitt hvorri tungu geti aldrei talist vera sams konar í skilningi 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Reglan um 14% virðisaukaskatt eigi við óháð því hvort bækur séu framleiddar á Íslandi eða í öðrum ríkjum hins Evrópska efnahagssvæðis. Þannig sé við skattheimtuna enginn greinarmunur gerður á því hvort bækurnar séu framleiddar eða gefnar út á Íslandi eða í útlöndum og reglan þar með algerlega hlutlaus gagnvart uppruna. Því geti 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins ekki átt við til stuðnings kröfum stefnanda.

Stefnandi byggi til vara á því að skattheimtan brjóti í bága við ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins, og lýsi ákvæðinu þannig að því sé ætlað að ná til hvers konar óbeinnar samkeppnisverndar með skattlagningu þegar um sé að ræða vörur sem ekki teljist sams konar í skilningi 1. mgr. 14. gr., en séu engu að síður í samkeppni. Segi stefnandi að jafnvel þótt ákvæði virðisaukaskattslaga hvað bækur varði yrði ekki talin fela í sér mismun, leiði þau að minnsta kosti til verndar fyrir innlendu



vöruna og feli þannig í sér samkeppnishömlur gagnvart hinum innfluttu vörum. Stefndi kveðst mótmæla þessum skilningi og því að dómur EB-dómstólsins í málinu nr. 216/981 sé lýsandi eða veiti sérstaka vísbendingu um túlkun 2. mgr. 90. gr. Rómarsáttmálans. Sé rétt að benda á dóma sem hafi meiri skírskotun til málatilbúnaðar stefnanda, t.d. máls nr. 356/85.

Ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins geri ráð fyrir því að vörur séu í samkeppni. Því sé ekki svo farið með bækur á íslensku og bækur á erlendum tungumálum. Í fyrsta lagi sé regla virðisaukaskattslaga á engan hátt bundin við framleiðsluland og því hlutlaus gagnvart framleiðslulandi og uppruna. Í öðru lagi sé engin samkeppni milli bóka á íslensku og bóka á erlendum tungum. Tilvitnuð regla 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins eigi því ekki við í þessu máli þar sem ekki sé um óbeina samkeppnisvernd að ræða. Sé því ekki um að ræða vernd fyrir innlenda vöru gagnvart innfluttri vöru.

Jafnvel þótt talið yrði að um einhverja samkeppni væri að ræða telur stefndi að hin mismunandi skatthlutföll 14. gr. laga nr. 50/1988 feli ekki í sér ólögmetta samkeppnisvernd í skilningi 14. gr. EES-samningsins. Staðreyndin sé sú að bækur á íslensku séu almennt dýrari en bækur á erlendum tungum jafnvel þótt virðisaukaskatturinn sé lægri. Í máli nr. 365/85 hafi reynt á svipað tilvik. Þar hafi verið um að ræða virðisaukaskatt í Belgíu. Hin belgísku lög um virðisaukaskatt hafi annars vegar lagt 25% skatt á vín og hins vegar 90% skatt á bjór. Belgíski bjórinn hafi þannig verið í lægri skatti en hið innflutta vín sem bjórinn var í meintri samkeppni við. Í málinu hafi legið fyrir að þrátt fyrir mismunandi skatthlutföll hafi bjórinn verið mun ódýrari en vín. Hafi dómstóllinn talið að hinn óverulegi munur á virðisaukaskatti hefði engin verndaráhrif í för með sér fyrir bjórinn, þar sem jöfnun hlutfalla myndi ekki hafa í för með sér stórvægilegar breytingar á verðhlutföllum. Það sama megi segja um bækur hér á landi. Bækur á erlendum tungum yrðu eftir sem áður mun ódýrari en bækur á íslensku og hafi virðisaukaskattsálagningin því engin raunveruleg áhrif á samkeppnisstöðu.

Með vísan til framangreinds kveðst stefndi mótmæla því að regla 14. gr. laga nr. 50/1988 brjóti í bága við ákvæði 14. gr. EES-samningsins, hvort sem lítið sé til 1. eða 2. mgr. hennar. Skattheimtan ráðist af því tungumáli sem sem bók sé gefin út á en ekki af þjóðerni þess sem framleiði eða selji bókina. Þar sem skattlagningin ráðist ekki af þjóðerni þess sem skattlagður er heldur af eðli vörunnar telur stefndi mismunandi virðisaukaskatt af ritun á íslensku annars vegar og erlendum tungumálum hins vegar ekki fara í bága við 14. gr. EES-samningsins.

Stefnandi mótmælir því að 10. gr. EES-samningsins geti átt við í málinu. Tilvitnað ákvæði eigi sér hliðstæðu í 23. og 25. gr. Rómarsáttmálans. (áður 9.-12. gr.). Beri að skoða ákvæði 10. og 14. gr. EES-samningsins í ljósi ákvæða 23. og 25. gr. Rómarsáttmálans annars vegar og 90. gr. Rómarsáttmálans hins vegar og þeirri réttframkvæmd sem þeim ákvæðum tengist. Evrópudómstóllinn hafi sagt að líta beri á bannreglu 90. gr. Rómarsáttmálans sem eins konar viðauka við bannreglu 23. og 25. gr. Rómarsáttmálans. Þannig miði fyrrnefnda reglan að því að koma í veg fyrir að aðildarríki geti sniðgengið bannið með tollum eða gjaldtöku með sambærilegum áhrifum með því að haga innlendri skattheimtu á þann máta að það feli í sér mismunun. Það sé margdæmt af Evrópudómstólum að hliðstæð ákvæði Rómarsáttmálans og 14. og 10. gr. EES-samningsins séu gagnkvæmt útilokandi og skarist gildissvið þeirra að engu leyti. Taki gildissvið 14. gr. við þar sem ákvæði 10. gr. endi. Af nýlegum dómum um þetta megi benda á mál nr. 28/96 *Fasenda Publica v. Fricarnes SA*, mál nr. 266/91 *CELBI*, mál nr. 90/94 *Haahr Petroleum* og mál nr. 21/96 *Paul Cheassus-March*. Evrópudómstóllinn hafi oft sett fram með afdráttarlausum hætti hvað ráði úrslitum við mat á því hvort skattur eða gjald falli undir gildissvið þeirra ákvæða sem séu hliðstæða við 10. og 14. gr. EES-samningsins. Megi í því sambandi nefna sem dæmi mál nr. 105/96 *Interzuccheri* og mál nr. 94/1974 *IGAV*. Þannig segi dómstóllinn að gjöld sem falli undir almennt kerfi innlendrar skattlagningar sem leggi skatt kerfisbundið á bæði innlendar og erlendar vörur á grundvelli sama viðmiðs beri ekki að skoða sem gjald sem hafi sambærileg áhrif og tollar. Regla 14. gr. laga nr. 50/1988 geri ekki greinarmun á því hvort bækur á íslensku séu framleiddar á Íslandi eða í öðrum löndum hins Evrópska efnahagssvæðis. Hafi ákvæði 10. gr. EES-samningsins ekki áhrif á vörugjöld eða aðra skattlagningu sem leggist jafnt á innlenda sem erlenda framleiðslu og hafi því engin verndaráhrif. Falli því virðisaukaskattur ekki undir gjöld sem hafi sambærileg áhrif og tollur. Geti því regla þessi ekki fallið undir bann 10. gr. EES-samningsins.

Stefndi byggir enn fremur á því að þótt komist yrði að þeirri niðurstöðu að hin mismunandi skatthlutföll á bækur samkvæmt 14. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt fælu í sér einhverja mismunun, sé ekki þar með sagt að reglur hinna íslensku laga fari í bága við EES-samninginn eða séu á einhvern hátt ólögmetar. Þvert á móti hafi verið viðurkennt að reglur geti brotið í bága við bönn Evrópuréttarins, svo framarlega sem hlutlægar réttlætningarástæðu liggja til grundvallar og að frávikin frá bannreglunni séu innan marka meðalhófs.

Í því tilviki sem hér um ræði liggja slíkar réttlætningar ástæður fyrir. Íslenskan sé sérstakt tungumál og sé málsvæði hennar í reynd eingöngu bundið við Ísland og þær tæplega 280 þúsund manneskjur sem þar búi. Íslenskan búi við stöðugt áreiti frá öðrum málsvæðum og tungumálum. Sjáist það ekki hvað síst á því sjónvarpsefni sem sem sýnt sé hér á landi. Það sé að stórum hluta til á erlendu máli þótt þýðingartexti sé birtur á skjánum. Víða erlendis sé allt erlent sjónvarpsefni talsett á tungumáli heimalandsins. Í ljósi smæðar íslensku þjóðarinnar hafi ekki reynt unnt að ráðast í slíkar aðgerðir til málverndar.

Það hafi verið verið yfirlýst stefna íslenskra stjórnvalda að varðveita sem best þann hornstein íslenskrar menningar sem íslensk tunga sé. Þessi stefna endurspeglar vel í þeim lagabreytingum sem gerðar hafi verið á 14. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með lögum nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum.

Telur stefndi að reglur þær sem deilt sé um í máli þessu séu fyrst og fremst ætlaðar til að treysta grundvöll tungunnar, þ.e. að bækur verði gefnar út á íslensku, óháð því hvar í heiminum það sé gert. Það væri reyndar beinlínis æskilegt ef í auknum mæli væri farið að gefa út bækur á íslensku í útlöndum. Íslenskan sé sérstakt tungumál og að mörgu leyti einstakt sem slíkt. Þetta forna tungumál sé menningarleg eign þjóðarinnar. Íslendingar geti enn í dag lesið 800 ára gamlar bókmennir á því máli sem þær voru ritaðar, ekki síst fyrir tilstuðlan málverndar stjórnvalda.

Telur stefndi það vera óbætanlegan menningarskaða ef úr lögum yrði felldur sá grundvöllur og úrræði sem fyrir hendi séu til varðveislu slíka menningargersema sem tungumálið sé. Tungumálið sé það sem leggi grunninn að þjóðmenningu og það sem geri Íslendinga að þjóð. Ekki megi heldur líta fram hjá því hversu fámenn íslenska þjóðin sé og hversu óburðug bókaútgáfa á íslensku hljóti að vera í samanburði við bókaútgáfur á erlendu máli og erlenda miðla aðra, sem gefi út efni á erlendum tungumálum og keppi á miklu stærri málsvæðum. Þær aðgerðir sem hér sé um að tefla verði að telja hóflegar í því skyni að ná fram þeim lögmætu markmiðum að vernda tunguna.

Til frekari stuðnings því að um lögmætt markmið sé að ræða vísar stefndi til þeirra breytinga á Rómarsáttmálanum sem gerðar voru með Samningnum um Evrópusambandið. Í 1. tölul. 6. gr. þess samnings (áður F-grein), sé sérstaklega kveðið á um að Evrópusambandið skuli virða þjóðareinkenni aðildarríkjanna.

Óhætt sé að fullyrða að almennt séu ekki nokkur einkenni þjóðar meira afgerandi en tungumál hennar til að afmarka hana frá öðrum þjóðum. Eigi það ekki hvað síst við þegar menningararfur þjóðarinnar sé bundinn tungunni svo sterkum böndum sem íslenska tungan. Það sé því vernd íslenskrar tungu og menningar sem búi að baki þeirri ráðstöfun að hafa bækur á íslensku í 14% skatti en ekki í 24,5% skatti. Þá bendir stefndi á að Evrópuðómstóllinn hafi viðurkennt að málvernd séu lögmætir hagsmunir sem geti farið á svig við fjórfrelsið, svo framarlega sem meðalhófs sé gætt. Sem dæmi um sjónarmið af því tagi vísist til máls nr. 379/87 Groener v. Minister for Education. Hafi þar reynt á lögmæti krafna um próftöku í írsku vegna stöðuveitingar við írskan verkmenntaskóla. Sýni sá dómur að ef lögmæt markmið liggja til grundvallar aðgerðum sem feli í sér mismunun, þá brjóti slíkar aðgerðir ekki í bága við bönn Evrópuréttarins, svo framarlega sem aðgerðirnar séu í samræmi við meðalhófsregluna. Eigi réttlættingarástæður þessar við um skýringu EES-samningsins, sbr. 6. gr. hans. Enn fremur sé bent á að hliðstæðar réttarlættingarástæður komi til á öðrum sviðum samningsins, sbr. grunnrök 13. gr. hans, þar sem sérstök vernd náí til "þjóðarverðmæta, er hafi listrænt, sögulegt eða fornfræðilegt gildi."

Þá telur stefndi að sú skylda hvíli á stjórnvöldum á hverjum tíma að hlú að sérkennum þjóðarinnar, varðveita einkenni hennar og menningu. Komi víða fram í íslenskri löggjöf að sérstaka rækt skuli leggja við vernd íslenskrar tungu.

Með vísan til alls framangreinds telur stefndi að reglur 14. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, hvað varðar bækur á íslenskri tungu, brjóti ekki í bága við bannreglu 14. gr. EES-samningsins. Séu reglurnar hlutlausar gagnvart innlendi og erlendra framleiðslu og bækur á íslensku og bækur á útlensku séu ekki í neinni samkeppni. Þá telur stefndi sýnt að ákvæði 10. gr. EES-samningsins eigi ekki við um þá skattheimtu sem um sé deilt í máli þessu. Sé á engan hátt komið í veg fyrir með ákvæðum þessum, að þeir frjálstu vöruflutningar sem kveðið sé á um í 1. gr. EES-samningsins náí fram að ganga.

Þá sé 14. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt stjórnskipulega gild að setningarhætti og efni, en samkvæmt stjórnarskrá skuli skattamálum skipað með lögum, sbr. 40. og 77. gr. hennar. Þó svo að lög sem sett séu með réttum hætti samrýmst ekki ákvæðum EES-samningsins þá leiði það ekki til sjálfstæðs réttar til ógildingar á ákvörðunum íslenskra stjórnvalda eða endurgreiðslu gagnvart þriðja manni á virðisaukaskatti sem ákveðinn sé með lögum. Hvorki séu sérstök ákvæði um endurgreiðslu aðildarríkjanna í EES-rétti í tilefni af hugsanlegum brotum þeirra á EES-reglum né í EB-rétti. Þá séu engin fordæmi fyrir endurgreiðslu ríkja þegar álagðir skattar og gjöld hafi ekki samrýmst ákvæðum Rómarsáttmálans. Ákvæði EES-samningsins skapi stefnanda því ekki sjálfstæðan rétt til ógildingar á úrskurði ríkistollanefndar eða til endurgreiðslu á virðisaukaskatti. Sé vegna þessa sérstaklega vísað til 46. gr. EES-samningsins, en samningurinn hafi almennt ekki verið talinn ná til efnahags- og peningamála, enda fari um þau mál einungis á grundvelli óbindandi viðræðna. Liggja einnig fyrir að ekki sé um að ræða viðskiptahindranir sem andstæðar séu meginmarkmiðum EES-samningsins. Virðisaukaskattslög séu sérlæg um álagningu virðisaukaskatts sem gangi framar almennum lögum um gildi EES-samningsins, sem ekki fjalli um álagningu skatta að landsrétti, en skýra verði þau ákvæði hans sem stefnandi byggja á fyrst og fremst á grundvelli eðlis hans sem þjóðréttarsamnings. Sé þar fjallað um skyldur samningsaðila, en ekki sjálfstæðan rétt borgara aðildarríkja vegna frumréttinda sem stoð eigi í samningnum þeim til handa eða til endurgreiðslu á virðisaukaskatti. Eigi krafa stefnanda um ógildingu eða endurgreiðslu sér í raun ekki stoð að íslenskum rétti.

Almennt sé ekki unnt að líta svo á að lög séu andstæð öðrum lögum, en með vísan til framangreinds sé á engan hátt unnt að fallast á að 24,5% virðisaukaskattur á vörum, þar á meðal bókum á erlendra tungu, sem ákveðinn sé lögum samkvæmt víki eða að álagningarhlutfalli því verði breytt og fært niður í 14%. Geti það ekki verið á valdi dómstóla að færa álagningarhlutfallið niður og því beri að sýkna. Af þessum ástæðum sé einnig á það bent að hugsanlega beri að vísa málinu frá dómi ex officio, þar sem farið væri inn á valdsvið löggjafans, andstætt 24. gr. laga nr. 91/1991. Gætu málsástæður stefnanda rétt eins átt að leiða til þess að bækur á íslensku skuli bera 24,5% virðisaukaskatt, sem leiddi þó ekki til þess að fallast mætti á kröfur stefnanda. Regla 3. gr. laga nr. 2/1993, sem lögleidd hafi verið til að fullnægja bókun 35, sé fyrst og fremst lögskýringarregla, en ekki ákvæði um að lög skuli víkja fyrir ákvæðum EES-samningsins. Beri því að hafna að EES-reglur hafi forgangsrétt að landsrétti, svo sem stefnandi haldi fram.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skal greiða virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögum. Þá liggur fyrir að miðað við gildandi lög um virðisaukaskatt er 24% virðisaukaskattur af bókum á erlendu tungumáli meðan einungis er 14% af bókum á íslensku. Ekki er deilt um það í málinu að greind lög um virðisaukaskatt voru sett með stjórnskipulegum hætti og eru því gild að efni til. Það er hins vegar ágreiningsefni máls þessa hvort framangreindur mismunandi virðisaukaskattur brjóti í bága við ákvæði EES-samninginn, en meginmál hans hefur lagagildi hér á landi sbr. 2. gr. laga nr. 2/1993.

Ákvæði 1. mgr. 14. gr. virðisaukaskattlaga nr. 50/1988 mæla svo fyrir að virðisaukaskattur skuli almennt vera 24,5%. Í 2. mgr. segir að virðisaukaskattur á tiltekna vöru og þjónustu skuli verða 14%. Af sölu bóka sem ritaðar eru eða þýddar á íslensku skal greiða hið lægra hlutfall.

Frá því að lög um virðisaukaskatt voru fyrst sett hafa allmargar breytingar verið gerðar hvað snertir álagningu hans á sölu bóka á íslensku. Með samþykkt laga nr. 119/1989 um breytingu á virðisaukaskattlögum voru allar bækur á íslensku undaþegnar virðisaukaskatti að fullu. Núgildandi stig virðisaukaskatts á bækur var ákveðið með lögum 111/1992. Með lögum nr. 64/2002 var umdeildu ákvæði virðisaukaskattslaganna breytt á þann hátt að frá gildistöku laganna 1. júlí 2002 bera allar bækur 14% virðisaukaskatt án tillits til þess á hvaða tungumáli þær eru.

Eins og fram er komið var óskað ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins í málinu með vísan til 1. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1994 um öflun álits EFTA-dómstólsins um skýringu samnings um Evrópska efnahagssvæðið og 1. mgr. 34. gr. samnings milli EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls.

Eins og fram kemur í álit EFTA-dómstólsins þá er hinn almenni tilgangur 14. gr. EES-samningsins að tryggja frjálsa vöruflutninga við eðlilegar samkeppnisaðstæður milli ríkja á hinu Evrópska efnahagssvæði, með því að koma í veg fyrir alla vernd sem kann að stafa af skattlagningu innanlands sem felir í sér mismunun gagnvart framleiðsluvörum annarra aðildarríkja og tryggja að innlend skattlagning hafi ekki áhrif á samkeppni milli innlendrar og innfluttrar framleiðslu.

Stefnandi byggir á því fyrst og fremst að það ákvæði virðisaukaskattslaga sem lýtur að því að innheimta skuli lægri virðisaukaskatt af bókum á íslensku sé andstæð 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins, en hún hljóðar svo:

“Einstökum samningsaðilum er óheimilt að leggja hvers kyns beinan eða óbeinan skatt innan lands á framleiðsluvörur annarra samningsaðila umfram það sem beint eða óbeint er lagt á sams konar innendar framleiðsluvörur.”

Í beiðni héraðsdóms til EFTA-dómstólsins var óskað álits á því hvort framangreind regla íslensku virðisaukaskattslaganna brjóti í bága við 14. gr. EES-samningsins. EFTA-dómstóllinn tók þá ákvörðun að svara því fyrst hvort hún bryti í bága við 2. mgr. 14. gr. samningsins og þar sem niðurstaða dómstólsins var sú að hún gerði það þótti ekki nauðsynlegt að taka til athugunar hvort sú skattalega meðferð sem hagstæð sé bókum á íslensku brjóti í bága við 1. mgr. ákvæðisins. Liggur því ekki fyrir álit EFTA-dómstólsins um þetta álitaefni.

Við mat á því hvort umdeilt ákvæði virðisaukaskattslaganna sé andstætt ákvæði 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins verður að líta til einkenna þess varnings sem borinn er saman. Til að geta metið hvort vara sé sams konar þarf bæði að líta til framleiðsluaðferða, til hvers hún er notuð og af hverjum. Óumdeilt er að framleiðsluaðferðir við bókagerð eru almennt séð þær sömu. Bækur eru að meginstefnu til lesefni enda þótt fjöldi bóka hafi til dæmis myndir að meginefni. Nær undantekningalaust er eitthvert lesefni í hverri bók. Um notagildi bókar almennt hlýtur því að skipta verulegu máli fyrir neytandann að hann skilji það tungumál sem bókin er rituð á að öðrum kosti kann bókin að koma að litlum sem engum notum. Verður því að telja að tungumál hafi meginþýðingu þegar meta skal notagildi bókar fyrir lesendur.

Verður því að fallast á það með stefnda að slíkur grundvallarmunur felist í tungumáli að bækur á sitt hvorri tungunni geta ekki talist sams konar í skilningi 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Þá er rétt að taka það fram að umdeild regla virðisaukaskattslaganna á við óháð því hvar bækur á íslensku eru framleiddar. Er því enginn greinarmunur á því gerður hvort bók á íslensku er framleidd og gefin út á Íslandi eða annars staðar og því er reglan hlutlaus varðandi uppruna vörunnar. Þykir því umdeilt ákvæði virðisaukaskattslaga sem gerir ráð fyrir lægri virðisaukaskatti á íslenskar bækur ekki vera í andstöðu við 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Til vara byggir stefnandi á því að umdeilt ákvæði virðisaukaskattslaganna brjóti í bága við 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins en þar segir: “Samningsaðila er einnig óheimilt að leggja á framleiðsluvörur annarra samningsaðila innlendan skatt sem er til þess fallinn að vernda óbeint aðrar framleiðsluvörur.” Af ákvæði þessu verður ráðið að því sé ætlað að ná til hvers konar óbeinnar samkeppnisverndar með skattlagningu þegar um er að ræða vörur sem ekki eru samskonar í skilningi 1. mgr. en eru samt sem áður í samkeppni, sbr. dómur Evrópubandalaganna í máli nr. 184/1985, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu.

Þegar meta skal hvort framleiðsluvörur, í þessu tilviki bækur, séu í samkeppni þannig að í bága fari við bann 2. mgr. samkvæmt framanskráðu þá er ljóst að margir þeirra sem lesa íslensku lesa ennfremur bækur á erlendum tungumálum og geta því bækur á mismunandi tungumálum komið hver í stað annarrar. Þá geta bækur sem innihalda mikið af myndum en hlutfallslega lítið prentmál komið þeim að notum sem ekki lesa viðkomandi tungumál og má sem dæmi nefna listaverkabækur. Er það því ljóst að bækur á íslensku og bækur á erlendum tungum eru að minnsta kosti að hluta til í samkeppni. Þessi niðurstaða er í samræmi við hið ráðgefandi álit EFTA-dómstólsins í málinu.

Að þessari niðurstöðu fenginni þarf að taka til athugunar hvort umdeilt ákvæði virðisaukaskattslaganna veiti innlendra framleiðslu óbeina vernd í skilningi 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins en samkvæmt orðanna hljóðan er nægilegt er að verndin sé óbein til að bannið eigi við. Af gögnum málsins verður ráðið að stór hluti þeirra íslensku bóka sem hinn lægri virðisaukaskattur er lagður á, er framleiddur á Íslandi og þær bækur á erlendum málum og hinn almenni virðisaukaskattur, 24,5% er lagður á eru aðallega innfluttar.

Stefndi hefur borið því við að í raun séu íslenskar bækur almennt dýrari en bækur á erlendum tungumálum jafnvel þótt virðisaukaskatturinn sé lægri og hefur hann lagt fram yfirlit frá bókaforlaginu Máli og Menningu þar sem rakið er að almennt séu íslenskar bækur 20-50 prósentum dýrari en sambærilegar erlendar útgáfur, stundum sé munurinn meiri og svo komi það fyrir að stærri og veigameiri verk á íslensku séu á svipuðu verði og jafnvel ívið lægra verði. Þá verði að hafa í huga að margir titlar sem gefnir séu út í kiljuútgáfum ytra séu gefnir út innbundnir á íslensku. Í þeim tilvikum sé ekki óalgennt að íslenska útgáfan sé 100-200% dýrari á Íslandi en ytra. Þá er í umræddu yfirliti borið saman verð á 15 bókatitlum á íslensku og ensku þar sem hinar íslensku útgáfur eru dýrari. Ekki verður af yfirliti þessu eða öðrum þeim gögnum sem liggja fyrir í máli þessu hægt að fullyrða að framangreind staðhæfing stefnda eigi við rök að styðjast. Er það mat dómsins að sú tilhögun að leggja 10,5% lægri virðisaukaskatt á íslenskar bækur en erlendar sé til þess fallin að hafa í för með sér verndaráhrif í skilningi 2. mgr. 14. Er þessi niðurstaða sú sama og í álitu EFTA-dómstólsins í málinu þar sem segir að lægri skattur sem lagður sé á bækur á þjóðtöngu en á bækur á erlendum tungumálum gefi til kynna að fyrir hendi séu verndaráhrif í skilningi 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Samkvæmt því sem nú hefur verið rakið telst umdeild regla virðisaukaskattslaganna vera andstæð 2 mgr. 14. gr. EES-samningsins. Þegar af þessari ástæðu þykir ekki ástæða til að fjalla um það í málinu hvort framangreind regla virðisaukaskattslaganna brjóti gegn 10. gr. EES-samningsins sem stefndi byggði á til þrautavara.

Stefndi heldur því fram að þótt mismunandi skattlagning af því tagi sem hér um ræði feli í sér mismunun samkvæmt 14. gr. EES-samningsins þá hafi verið viðurkennt að reglur geti brotið í bága við bönn Evrópuréttarins. Í þessu máli liggja fyrir slíkar réttlættingarástæður sem sé vernd íslenskrar tungu. Telur stefndi reglu þá sem um sé deilt í máli þessu fyrst og fremst vera ætlaða til að treysta grundvöll tungunnar, en þetta fona tungumál sé menningarleg eign þjóðarinnar. Væri óbætanlegur menningarlegur skaði ef úr lögum yrði felldur sá grundvöllur og úrræði sem fyrir hendi séu til varðveislu slíkrar menningargersemar sem tungumálið sé. Tungumálið sé það sem leggi grunninn að þjóðmenningu og það sem geri Íslendinga að þjóð.

Stefndi byggir í þessu sambandi á 13. gr. EES-samningsins. Þar segir að ákvæði 11. og 12. gr. samningsins, þar sem fjallað er um bann við magntakmörkun á innflutning og útflutning milli samningsaðila, komi ekki í veg fyrir að leggja megi á innflutning, útflutning eða umflutning vara bönn eða höft sem réttlætist af almennu siðferði, allsherjarreglu, almannaöryggi, vernd lífs og heilsu manna eða dýra eða gróðurvernd, vernd þjóðarverðmæta, er hafi listrænt, sögulegt eða fornfræðilegt gildi, eða vernd eignarréttinda á sviði iðnaðar og viðskipta. Slík bönn eða höft megi þó ekki leiða til gerræðislegrar mismununar eða til þess að duldar hömlur séu lagðar á viðskipti milli samningsaðila.

Með vísan til framangreinds orðalags greinarinnar getur 13. gr. samningsins aðeins réttlætt frávik frá 11. og 12. gr. hans og verður því að hafna því að hún geti átt við það tilvik sem hér um ræðir.

Sú tilvísun stefnda að 6. gr. samningsins um Evrópusambandið kunni að vera grundvöllur að slíku frávikum þar sem tungumál hafi afgerandi þýðingu við að halda uppi þjóðernisvitund í hverju ríki. Ekkert sambærilegt ákvæði er í EES-samningnum og verður því ekki í úrlausn þessa máls byggt á reglu hliðstæðri fyrrgreindri 6. gr. samningsins um Evrópusambandið. Verða lagaákvæði sem eru í andstöðu við 14. gr. EES-samningsins því ekki réttlætt með því að almannahagsmunir krefjist þess til að styrkja stöðu þjóðtungunnar.

Meginmál EES-samningsins var tekið upp í íslensk lög með lögum nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið, þar á meðal 14. gr. samningsins. Samkvæmt 3. gr. þeirra laga skal skýra lög og reglur að svo miklu leyti sem við á til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja.

Í bókun 35 með EES-samningnum um framkvæmd EES-reglna segir:

*„Þar eð með samningi þessum er stefnt að einsleitu Evrópsku efnahagssvæði sem byggist á sameiginlegum reglum, án þess að samningsaðila sé gert að framselja löggjafarvald til stofnana Evrópska efnahagssvæðisins; og þar eð þessum markmiðum verður því að ná með þeirri málsmeðferð sem gildir í hverju landi um sig;*

*Stök grein*

*Vegna tilvika þar sem getur komið til árekstra á milli EES-reglna sem komnar eru til framkvæmdar og annarra settra laga, skuldbinda EFTA-ríkin sig til að setja, ef þörf krefur, lagaákvæði þess efnis að EES-reglur gildi í þeim tilvikum.“*

Með þessu samningsákvæði skuldbundu EFTA-ríkin sig til þess að laga lög sín og reglur að ákvæðum samningsins þar sem þess gerist þörf.

Bókun 35 með EES-samningnum er til leiðsagnar um hvernig beri að leysa úr ósamræmi milli reglna EES-réttar og reglna landsréttar. Verður að líta svo á að framangreind 3. gr. laga nr. 2/1993 hafi verið sett til að fullnægja fyrrgreindri skuldbindingu EFTA-ríkjanna. Ekki verður talið að fyrrgreind skuldbinding nái til allra ákvæða meginmáls samningsins

heldur eingöngu þeirra ákvæða sem eru þannig úr garði gerð að þau geti stofnað til réttinda sem einstaklingar og fyrirtæki geti reist dómkröfur á og með vísan til dóms EFTA-dómstólsins í máli nr. E-1/94 Restemærk og dóm Hæstaréttar Íslands 16. desember 1999 í máli nr. 236/1999 er um slíkt að ræða þegar viðkomandi ákvæði er óskilyrt og nægilega nákvæmt. Þessi skilningur er staðfestur í hinu ráðgefandi álit EFTA-dómstólsins sem liggur fyrir í málinu.

Ákvæði 14. gr. samningsins eru sama efnis og 90. gr. samningsins um Evrópubandalagið. Í máli nr. 57/65, Lütticke gegn Hauptsoiland SAARlois var síðarnefnda greinin talin óskilyrt og nægilega nákvæm. Er það því niðurstaða máls þessa að þegar ákvæði landslaga samrýmast ekki 14. gr. EES-samningsins og sú grein hefur verið innleidd í landslög gildir skuldbinding EFTA-ríkjanna í bókun 35, en hún er reist á þeirri forsendu að EES-regla sem innleidd hefur verið í landsrétt skuli hafa forgang. Að öllu því virtu sem nú hefur verið rakið er niðurstaðan sú að umdeilt ákvæði virðisaukaskattslaganna sé andstætt 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins sem hefur forgang.

Úrskurður ríkistollanefndar 22. desember 1999 er reistur á þeirri forsendu að mismunandi gjaldtaka við innflutning bóka til Íslands eftir tungumáli brjóti ekki í bága við 14. gr. EES-samningsins og með úrskurðinum var staðfestur úrskurður tollstjórans í Reykjavík um að álagning og innheimta 24,5% virðisaukaskatts á hinar innfluttu bækur stefnanda, sem um er fjallað í þessu máli, teldist rétt.

Í ljósi þeirrar niðurstöðu sem að framan er rakin um að umrætt ákvæði virðisaukaskattslaga sé í andstöðu við 14. gr. EES-samningsins, sem gengur framar hinu fyrrnefnda, verður ekki hjá því komist að taka kröfu stefnanda um að ógiltur verði úrskurður ríkistollanefndar nr. 14/1999 frá 22. desember 1999 til greina.

Stefnandi hefur krafist endurgreiðslu á ofteknum virðisaukaskatti vegna þeirra bóka sem fjallað er um í málinu og er ekki ágreiningur um útreikning þeirrar kröfu en stefndi gerir varakröfu til lækkunar án þess að rökstyðja þá kröfu sína frekar. Ljóst er af gögnum málsins að fjárhæð kröfu stefnanda byggir á mismuni þess sem hann greiddi í virðisaukaskatt miðað við 24,5% og hvað hann hefði átt að greiða ef virðisaukaskatturinn hefði verið 14%.

Í ljósi þess að því hefur verið slegið föstu að mismunurinn sýni sem felst í mismunandi virðisaukaskatti á bækur á íslensku annars vegar og erlendum tungumálum hins vegar verður að líta svo á að álagning virðisaukaskattsins hafi verið ólöglegt þótt ekki sé tekin afstaða til þess hvaða hlutfall virðisaukaskatts verði lagður á bækur enda er slíkt ekki á valdi dómstóla að ákveða. Það er mismunurinn sem slíkur er ólöglegt en ekki hlutfallið. Stefnandi var látinn greiða hærri virðisaukaskatt en þeir sem keyptu íslenskar bækur og það var ólöglegt. Hefur hann því greitt of mikið og með vísan til 1. gr. laga nr. 29/1995 þar sem segir að stjórnvöld sem innheimta skatta eða gjöld skuli endurgreiða það fé sem ofgreitt reynist. Verður því að fallast á það með stefnanda að hann fái mismuninn endurgreiddan. Hvorki verður séð að 46. gr. EES-samningsins standi því í vegi að stefnandi eigi rétt á að fá dóm um framangreindar kröfur sínar svo sem stefndi heldur fram né að vísa eigi málinu frá á grundvelli 24. gr. laga nr. 91/1991.

Verður stefndi því dæmdur til að endurgreiða stefnanda umkrafða fjárhæð með dráttarvöxtum eins og krafist er enda hefur sú krafa ekki sætt andmælum.

Eftir þessari niðurstöðu verður stefndi dæmdur til greiðslu málskostnaðar sem þykir hæfilegur 300.000 krónur.

Hörður Einarsson hrl. stefnandi málsins flutti mál þetta sjálfur en af hálfu stefnda flutti málið Einar K. Hallvarðsson hrl.

Greta Baldursdóttir héraðsdómari kvað upp dóminn.

## D Ó M S O R Ð

Úrskurður ríkistollanefndar nr. 14/1999 frá 22. desember 1999 er ógiltur. Stefndi íslenska ríkið greiði stefnanda Herði Einarssyni 1.601 krónu auk dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 20. janúar 2000 til 1. júlí 2001 en samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá þeim degi til greiðsludags.

Stefndi greiði stefnanda 300.000 krónur í málskostnað.



































